



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo** : 10467.001108/92-14  
**Sessão** : 02 de julho de 1997  
**Recurso** : 99.112  
**Recorrente** : RESINOR - RESINAS SINTÉTICAS DO NORDESTE S/A  
**Recorrida** : DRJ em Recife - PE

**DILIGÊNCIA Nº 203-00.609**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: RESINOR - RESINAS SINTÉTICAS DO NORDESTE S/A.

**RESOLVEM** os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator-Designado.** Vencido o Conselheiro Renato Scalco Isquierdo (Relator). Designado o Conselheiro Otacílio Dantas Cartaxo para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 1997

Otacílio Dantas Cartaxo  
**Presidente e Relator-Designado**



Processo : 10467.001108/92-14  
Diligência : 203-00.609

Recurso : 99.112  
Recorrente : RESINOR - RESINAS SINTÉTICAS DO NORDESTE S/A

## RELATÓRIO

Contra a empresa cima identificada foi lavrado Auto de Infração (fls. 45/50), relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, para exigência de 149.784,33 UFIRs, por ter o estabelecimento cometido as seguintes irregularidades:

a) insuficiência de lançamento do IPI, relativo às saídas de produtos fabricados pelo estabelecimento industrial com erro na classificação fiscal. A defendente classificou as caixas térmicas na posição 39.23.90.99.01 ou 39.23.90.99.02 com alíquota de 0% (zero por cento), quando adquiridas por clientes que as utilizassem provavelmente como embalagens para produtos alimentícios ou farmacêuticos. A correta classificação dos referidos produtos seria 39.23.10.00.00, com alíquota de 15% (quinze por cento), classificação esta que vem utilizando na maioria das notas fiscais, com exceção daquelas relacionadas no quadro demonstrativo 01 (folhas 14 e 15). Foi constatado, conforme Termo de Ocorrência de folha 03, que a recorrente não dispunha de setor apropriado para impressão de dizeres nos produtos, que os tornem de características intrínsecas e/ou extrínsecas (tais como forma e colocação de dizeres impressos), que evidenciassem sua adequação para acondicionamento de determinado produto alimentar. Por sua vez, o quadro demonstrativo nº 01 relaciona as notas fiscais com respectivo valor tributável, referente às saídas de "caixas térmicas", com sua classificação incorreta;

b) insuficiência de lançamento do IPI, relativamente às saídas de produtos fabricados pelo estabelecimento industrial, em virtude do "desconto" na nota fiscal não compor o valor tributável para efeito de incidência do IPI. O quadro demonstrativo nº 02 (folhas 16 a 19) relaciona as notas fiscais com respectivos descontos (valor tributável) e sua alíquota;

c) com base em levantamentos quantitativos, no registro de saídas de mercadorias, no registro de entradas de mercadorias, em notas fiscais de venda de mercadorias, em notas fiscais de compra de matérias-primas, no livro Registro de Inventário, em notas fiscais de industrialização sob encomenda e produtos para revenda, teria sido constatado uma diferença entre as saídas efetivamente ocorridas e aquelas registradas através da emissão de notas fiscais. A fiscalização ainda teria acrescentado que as perdas de matérias-primas e produtos acabados no processo produtivo não teriam sido consideradas no levantamento acima mencionado, uma vez que a empresa comercializa todos os resíduos e aparas resultantes do processo de industrialização, por



Processo : 10467.001108/92-14  
Diligência : 203-00.609

meio mecânico (moinho), que tritura o produto acabado, resultando pérolas e rebarbas de poliestireno expansível.

Em virtude dos trâmites do processo, transcrevo, a seguir, parte do relatório de fls. 116/117, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife - PE, que descreveu cronologicamente os fatos ocorridos:

*“Intimada por via postal em 02.04.92, conforme folhas 52 e 53, a autuada apresentou em 04 de maio de 1992 a sua defesa, de folhas 55 a 87, impugnando o Auto de Infração e alegando, em síntese, os seguintes argumentos:*

*1) relativamente ao primeiro item do Auto de Infração, alega a defendente que produz e comercializa embalagens de isopor, cujo destino original é a utilização no ramo alimentício ou farmacêutico, aplicando na saída dessas mercadorias a alíquota de 0% (zero por cento), de acordo com os códigos 3923.90.9901 e 3923.90.9902. Acrescenta ainda que para o correto enquadramento das embalagens nos códigos acima referidos depende sempre de uma prévia análise das atividades desenvolvidas pela empresa adquirente. Se, porventura, da análise resultar que tais produtos não serão empregados no segmento alimentício ou farmacêutico, o enquadramento utilizado será o 39.23.10.0000, com alíquota de 12% (doze por cento).*

*Questiona ainda os argumentos da Fiscalização, acrescentando que o fato de o produto possuir dizeres não garantiria a correta utilização dos produtos, ou seja, destinados à utilização indicada pela tabela beneficiada pela alíquota nula.*

*2) relativamente ao segundo item indicado pela Fiscalização, a defendente alega que tal procedimento encontra-se em estrita consonância com a legislação que regula a matéria, conforme se depreende do exposto no artigo 63, § 3º, do Decreto nº 87.981, de 23.12.82, que determina que os descontos comporão a base de cálculo tão-somente quando suas concessões estiverem atreladas a alguma espécie de condição eventual e futura, o que não se verificou na questão em apreço. Cita ainda o atual Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, onde tal previsão se encontraria repetida, bem como o entendimento do Tribunal de Impostos e Taxas como embasadores dos seus argumentos.*

*3) relativamente ao terceiro item do Auto de Infração, a defendente alega que a Fiscalização não teria levado em conta, por ocasião do*



Processo : 10467.001108/92-14  
Diligência : 203-00.609

*exame dos livros da defendente, o fato de grande parte da matéria-prima utilizada na fabricação de produtos à base de EPS perder-se ao longo do processo de industrialização.*

*A defendente ainda anexou o documento intitulado "LAUDO DE PRODUÇÃO E TRANSFORMAÇÃO DO EPS EM MOLDADOS", de autoria do Dr. Oscar Devanei Fiorim de Abreu, que aponta perdas no processo produtivo, conforme folhas 70 e 71 do presente processo.*

*Posteriormente, em 04 de maio de 1992, foi encaminhado o presente processo à SAFIS/DRF/João Pessoa - PB, para que fosse elaborada a informação fiscal, o que ocorreu como se pode verificar às folhas 75 e 76, concluindo pela manutenção do Auto de Infração. O processo foi então encaminhado à SASIT/DRF/João Pessoa - PB para julgamento. Conforme parecer de fls. 77, a SASIT constatou a necessidade de laudo pericial que pudesse ser confrontado com o laudo apresentado pela empresa contribuinte.*

*Em 13 de julho de 1993 foi anexado, por solicitação da impugnante, ao processo, o Parecer nº 5.985, de lavra do IPT - Instituto de Pesquisas Tecnológicas, conforme folhas 81 a 87.*

*Conforme despacho de fls. 77, e capa do processo, os autos foram encaminhados à DRF/Recife - PE, em 12/07/94.*

*Em 26/08/94, a DRJ/Recife - PE encaminhou o presente processo, solicitando que, em decorrência do Decreto nº 70.235/72, com as alterações da Lei nº 8.748/93, fosse providenciada perícia em que fossem respondidos os quesitos propostos à folha 89.*

*A SAFIS/DRF/João Pessoa - PB, por sua vez, atendeu a solicitação anterior, conforme laudos periciais às folhas 94 e 106/109 e informação fiscal de fls. 111/112. Em seguida, o processo retornou à DRJ/Recife - PE (14/08/95, fls. 113)."*

A autoridade julgadora de primeira instância, às fls. 114/122, julgou procedente, em parte, a ação administrativa, resumindo seu entendimento nos termos da ementa de fls. 114, o qual se transcreve:

**"IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS**

*Valor tributável.*



Processo : 10467.001108/92-14  
Diligência : 203-00.609

*Não podem ser deduzidos do valor da operação os descontos, diferenças ou abatimentos, concedidos a qualquer título, ainda que incondicionalmente.*

**AÇÃO ADMINISTRATIVA PROCEDENTE EM PARTE”.**

Inconformada, a interessada interpôs o tempestivo recurso de fls. 128/133, repisando os pontos expendidos na peça impugnatória, dando ênfase aos seguintes argumentos:

a) com relação ao item 01 do Auto de Infração em tese, a saída do produto com destinação específica (comprador devidamente identificado na nota fiscal de venda) é que se constitui como fato essencial e definidor do enquadramento do código do IPI - se com 0% ou com 12% -, não como quer o julgador, com “*dizeres na embalagem*”. É evidente que a recorrente não vende a embalagem, mas sim o produto por ela fabricado. Para confirmar a lisura e a idoneidade destas argumentações, o processo está com declarações de diversas empresas compradoras da recorrente, onde se vê com muita obviedade a destinação das mercadorias;

b) o dispositivo legal que define a base de cálculo do IPI não é aquele mencionado pelo julgador fiscal (art. 15 da Lei nº 7.798/89), mas sim o que está esculpido no CTN, norma que lhe é hierarquicamente superior;

c) a quantidade de mercadorias escrituradas pela recorrente deu-se unicamente como consequência das conclusões contidas nos laudos técnicos, ou seja, em face das perdas verificadas ao longo do período fiscalizado. Dessa forma, não é devido o IPI, à importância de Cr\$ 25.783.312,50, indicada como valor omitido pelo julgador fiscal, à época do Auto de Infração.

Finaliza requerendo que este Egrégio Conselho de Contribuintes dê provimento ao presente recurso, para modificar integralmente a decisão proferida na instância inferior, como medida de direito e de justiça fiscal.

Em atendimento à Portaria nº 260/95, foram os autos conclusos à Procuradoria da Fazenda Nacional, cujas contra-razões, expostas às fls. 147/149, aqui transcrevo para melhor elucidação:

*“Em matéria de prova pericial, está a autoridade julgadora inteiramente livre para acatar o resultado que lhe parecer mais convincente, ou mesmo para rejeitar todos os trabalhos, se entender infundados, segundo a razão comum, vale dizer, de acordo com os princípios da lógica formal ou regras de conclusão do raciocínio e nos limites da experiência ordinária. O processo civil conhece uma regra pela qual o juiz não está adstrito ao laudo pericial. Isso porque*



Processo : 10467.001108/92-14  
Diligência : 203-00.609

*a opinião técnica - e não pode ser diferente em sede administrativa - não deve prevalecer como argumento de autoridade, e sim, enquanto apresenta razões fundadas em evidências traduzidas quanto possível em linguagem vulgar (não-técnica), para que se possa verificar a procedência dos motivos e a correção do raciocínio. Dos laudos juntados pela autuada, apenas o de fls. 81 a 87, do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT, atende a essa exigência. O confronto, então, só é factível entre este e o laudo subscrito pelos engenheiros da Universidade Federal da Paraíba, no qual se firmou a autoridade julgadora.*

*De logo, percebe-se a superioridade da perícia por último referida, quanto aos aspectos acima ressaltados, pois demonstra, em linguagem acessível, a técnica empregada na colheita dos dados, a fórmula matemática para obtenção dos resultados e a maneira como se obteve cada um dos resultados parciais e a projeção destes no total. Do cotejo percebe-se também que este trabalho, em relação àquele, apresenta vantagem na precisão, porque lastreado em maior quantidade de verificações para cada uma amostra, além de ter sido realizado sobre dados reais e não sobre simulações, como o fez o IPT, conforme se lê no item III do laudo, in verbis: "para comprovar essas perdas, foram realizadas (sic) quatro partidas em planta piloto, a qual simula todas as etapas da planta industrial." (destacamos). Outrossim, este trabalho foi efetuado com base no modelo de produção de outro estabelecimento da autuada, situado em São Paulo, como se vê do item I daquela peça. A escolha de um dos laudos, como se vê, não foi arbitrária, mas calcada no livre convencionamento fundamentado.*

*De notar-se, ainda, nesse propósito, que a decisão recorrida não se agasalhou por completo nos resultados do laudo pericial. Pelo contrário, em larga medida, até se afastou de suas conclusões para minorar os reflexos na tributação, favorecendo, assim, à autuada. Com efeito, na parte conclusiva, ressaltam os expertos: "Todavia, mesmo que a RESINOR S/A - João Pessoa - PB produzisse apenas placas na dimensão média utilizada na presente análise, as perdas totais líquidas de 0,87% são desprezíveis sob os pontos de vista de engenharia e econômico. Pois, 83% das perdas acumuladas, ou seja, 0,77%, referem-se ao pentano, componente fundamental ao processo, mas de pouco impacto sobre o preço final do produto, uma vez que além de ser mais barato do que o poliestireno, participa com*



Processo : 10467.001108/92-14  
Diligência : 203-00.609

*apenas 6,5% em volume na formulação básica da matéria-prima.”  
(destacamos).*

*Como se observa, a perda de 0,87% se refere a toda a massa do produto, sendo que do total dessa perda 83% diz respeito ao pentano, que participa com o percentual de apenas 6,5% sobre a massa total. Daí resulta que o percentual de 0,87% não poderia ter sido levado em conta em relação a toda a massa de matéria-prima. Antes, dever-se-ia calcular a quantidade de massa referente ao pentano, para sobre este resultado aplicar o percentual de 0,87% e, em seguida, subtrai-la da massa total de matéria-prima. O resultado obtido é que representaria a perda em relação à massa total. A meu ver, incidiu em equívoco, data venia, a decisão recorrida, devendo ser refeitos os cálculos para adequá-los à conclusão da perícia, a qual destacou tratar-se de “perda diminuta”, quer dizer insignificante, demonstrando, ainda, que essa perda não é de 0,87%, como depois veio a interpretar, de maneira simples, a autoridade julgadora, mas de 0,87% sobre 0,65%, que é o “peso” da participação do componente volatizado no processo. Trata-se, salvo engano, de média ponderada, uma vez que não se trata de uma massa homogênea, tendo cada elemento um percentual específico na composição do produto. Esse detalhe parece-nos que passou despercebido pela autoridade julgadora.*

*No concernente à dedução dos descontos concedidos pela autuada aos seus clientes, a fiscalização ateve-se ao que dispõe o art. 2º, parágrafo primeiro, da Lei nº 7.798, de 10/07/90, que, expressamente, determina a integração do valor descontado à base de cálculo do IPI, conforme entendeu a decisão recorrida. Nenhuma ofensa se vislumbra ao Código Tributário Nacional, porquanto a referência, no seu art. 47, inciso II, alínea “a”, ao valor da operação, deve ser entendida como sendo alusiva ao preço normal da mercadoria, sem deduções ou adições, como previu aquele diploma legal.*

*No pertinente à exigência de que constem das embalagens a destinação ao acondicionamento de gêneros alimentícios e farmacêuticos, para que se adote o regime de tributação nula, ao contrário do que pensa a recorrente, não é emanada dos “manuais da Receita Federal”, como afirmou, causticamente e sem reboço. Trata-se de exigência legal e de matriz constitucional, vocacionada à concretização da seletividade na tributação, em função da essencialidade do produto. Com propriedade, ressaltou a decisão acatada que o benefício não é concedido em favor da pessoa do destinatário, mas em atenção à natureza do produto. Se dívida*



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10467.001108/92-14  
Diligência : 203-00.609

*houvesse quanto a esse ponto, haveria de resolver-se, evidentemente, no sentido do atendimento ao comando constitucional.”*

Ao final, o Sr. Procurador da Fazenda Nacional pede a este Egrégio Conselho de Contribuintes, que confirme a decisão de primeira instância, determinando, outrossim, nova elaboração dos cálculos atinentes às perdas de matérias-primas, para adequá-los à conclusão do laudo pericial acatado, salientando-se que o mencionado acerto não importa reforma da decisão, mas tão-somente correção de erro material.

É o relatório.

*Lat*



Processo : 10467.001108/92-14  
Diligência : 203-00.609

### VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR RENATO SCALCO ISQUIERDO

O recurso é tempestivo, e tendo atendido aos demais pressupostos legais para sua admissibilidade, dele tomo conhecimento.

Vejo nesse processo uma questão formal, de caráter processual, que não pode ser superada, ensejando a invalidade dos atos processuais. Trata-se da forma como foi conduzida a realização da perícia técnica, ressalte-se, de fundamental importância para a solução do litígio.

O exame técnico, elaborado por determinação da autoridade julgadora, é, portanto, o único que, produzido dentro desse processo, não teve a participação da empresa autuada, nem lhe foi dada oportunidade de participar. Esclareço. Quando o próprio contribuinte impugnante solicita a realização da perícia, deve, por expressa disposição legal, desde já, apresentar os seus quesitos e indicar o seu perito. Esses quesitos devem ser respondidos pelo perito designado pela autoridade julgadora. Por outro lado, a indicação de um perito pelo sujeito passivo tem como objetivo estabelecer, na realização dos exames técnicos, um resguardo dos interesses do sujeito passivo. Assim, o perito do sujeito passivo, acompanhando os exames realizados, pode discordar da metodologia aplicada, dos critérios adotados, enfim, opinar e eventualmente até corrigir a condução dos trabalhos, de forma a que se proceda aos exames, sem tendências ou desvios.

A realização de perícia técnica, quando determinada de ofício pela autoridade julgadora, não pode ser diferente. Evidentemente, deve ser dada oportunidade do sujeito passivo apresentar seus quesitos, assim como de nomear um perito de sua confiança para acompanhar os trabalhos técnicos. Essa metodologia é decorrência lógica do princípio do contraditório, expressamente assegurado pela Constituição Federal, inclusive para o processo administrativo. Não observados os procedimentos que asseguram, na prática, o princípio do contraditório, há evidente cerceamento do direito de defesa.

Por esses motivos, não vejo outra solução que não a anulação da perícia técnica realizada, bem como de todos os demais atos processuais praticados após o exame técnico, para que outra seja feita, assegurando-se ao sujeito passivo a apresentação de quesitos e a nomeação de perito de sua confiança para que acompanhe os exames técnicos durante todo o seu desenvolvimento, de forma a firmar laudo conjunto com o perito da União, ou separadamente, caso discorde de seu conteúdo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo : 10467.001108/92-14**

**Diligência : 203-00.609**

Por todos esses motivos, voto no sentido de decretar a nulidade da perícia técnica realizada, bem como de todos os atos processuais praticados a partir daí, inclusive a decisão de primeira instância, para que outro exame técnico se realize na forma antes referida.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 1997

  
RENATO SCALCO ISQUIERDO



**Processo :** 10467.001108/92-14  
**Diligência :** 203-00.609

**VOTO DO CONSELHEIRO OTACÍLIO DANTAS CARTAXO,  
RELATOR-DESIGNADO**

O recurso é tempestivo, e dele tomo conhecimento.

- Dos diversos itens do Auto de Infração, um deles, o referente às diferenças apuradas a partir do levantamento dos estoques e dos produtos saídos, em confrontação com as entradas de matérias-primas, não está suficientemente esclarecido para que se possa julgá-lo corretamente.

De fato, ambos, Fazenda e contribuinte, concordam que há uma diferença de quantidades. O que diverge são as justificativas para a referida diferença: o Auto de Infração conclui que se trata de uma prova de saída de produtos sem a emissão de nota fiscal; por outro lado, a empresa defende-se, dizendo que se trata de perdas ocorridas no processo produtivo.

A questão poderia ser facilmente resolvida com a realização de uma perícia técnica que verificasse os percentuais de perdas no processo produtivo. E exatamente nesse ponto é que se verifica, paradoxalmente, a quantidade excessiva de laudos técnicos no processo e a falta de informação segura sobre as perdas que se pretende sejam verificadas. Os laudos anexados aos autos são os seguintes:

1) Laudo de Produção e Transformação do EPS em Moldados (fls. 71 e 72) - elaborado pelo Dr. Oscar Devanei Fiorim de Abreu, que conclui existirem perdas acumuladas na ordem de 8%;

2) Parecer do Instituto de Pesquisas Tecnológicas - IPT (fls. 81 a 87) - que conclui pela existência de perdas na massa de 5,8%, em média;

3) Laudo Técnico sobre a Perda de Massa no Processo de Transformação do Poliestireno Expansível em Moldados e Placas (fls. 106 a 110) - da lavra do Eng. Rômulo Feitosa Navarro, da Universidade Federal da Paraíba, que conclui pela existência de perdas na ordem de 0,87%;

4) Verificação de Perdas em Processo de Produção e Corte de Blocos de Poliestireno Expandido (fls. 134 a 139) - da lavra do Eng. Antônio de Mello Villar, da Universidade Federal da Paraíba, no qual constata a existência de perdas de até 9,67% no processo produtivo.



**Processo :** 10467.001108/92-14

**Diligência :** 203-00.609

Desses laudos técnicos, os correspondentes aos números 1, 2 e 4 acima foram encomendados diretamente pela autuada a seus elaboradores, e trazidos aos autos como prova das alegações de defesa ou de recurso (o último laudo foi anexado aos autos juntamente com o recurso voluntário). O laudo correspondente ao número 3 acima foi elaborado por solicitação da autoridade julgadora, que determinou a sua realização nos termos do art. 18 e parágrafos, do Decreto nº 70.235/72 (fls. 89 e 90).

As diferenças nas conclusões dos laudos trazidos pela própria impugnante é significativa. Se cotejarmos esses laudos com aquele produzido pela perícia técnica encomendada pela autoridade julgadora, verifica-se que as conclusões são completamente divergentes. Muito embora o perito da empresa autuada tenha respondido os quesitos formulados pela autoridade administrativa, não houve a sua participação nos exames e medições técnicas, e não foi dada oportunidade para que a autuada formulasse seus quesitos.

A divergência de conclusões verificadas pelos diversos laudos é decorrência da falta de participação das duas partes, Fazenda e contribuinte, nos trabalhos de verificação técnica. Somente com a participação das duas partes em todas as fases dos exames técnicos é que se terá o estabelecimento do contraditório. Essa formalidade deveria ter sido observada pelo menos na elaboração da perícia técnica determinada pela autoridade julgadora.

Para que se julgue corretamente a questão, é necessária a realização de nova perícia técnica, que deverá ser realizada pelo Laboratório Nacional de Análises, observada a seguinte metodologia:

- a repartição lançadora deverá indicar servidor para elaborar os quesitos da Fazenda, a serem respondidos pela instituição técnica acima indicada;
- a empresa autuada deverá ser intimada a apresentar seus quesitos, bem como indicar o seu perito para acompanhar os trabalhos técnicos (atendidos os requisitos do art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72);
- o perito da empresa autuada deverá ser comunicado por escrito, com antecedência, data e local dos exames técnicos, podendo acompanhá-los em todas as suas fases;
- desse exames, os peritos da União e do sujeito passivo deverão elaborar laudo técnico, contendo resposta a todos os quesitos formulados, bem como outras informações necessárias à elucidação das questões técnicas a serem solucionadas, laudo esse que poderá ser conjunto, se as conclusões forem convergentes, ou em separado, caso haja discordância a ser registrada.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo :** 10467.001108/92-14

**Diligência :** 203-00.609

Observada a metodologia requerida, ter-se-á a preservação do princípio do contraditório em sua plenitude. O laudo técnico será elaborado a partir de um único exame, com a presença dos peritos das duas partes, que serão obrigados a apreciar os mesmos quesitos (formulados pela Fazenda e pelo sujeito passivo).

Por todos os motivos expostos, voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência, para que seja feita nova perícia técnica, na forma antes referida.

Sala das Sessões, em 02 de julho de 1997

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and strokes, positioned above the printed name.

OTACÍLIO DANFAS CARTAXO