



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

Processo nº 10480.015958/97-72
Recurso nº 164.823 Voluntário
Acórdão nº 1804-00098 – 4ª Turma Especial
Sessão de 27 de maio de 2009
Matéria IRPJ e OUTROS - Ex.: 1998
Recorrente USINA CENTRAL OLHO D'ÁGUA S. A
Recorrida 4ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1998

Ementa: OMISSÃO DE RECEITAS - DIFERENÇA DE ESTOQUE - Caracteriza-se como omissão de receitas a diferença apurada entre os estoques físicos de álcool a menor e os valores lançados no Livro de Produção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara, Primeira Turma Especial da Primeira Seção do Conselho administrativo de Recursos Fiscais – CARF, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

Presidente



SELENE FERREIRA DE MORAES

Relatora

Formalizado em: 31 AGO 2009

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Lavinia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira e Leonardo Lobo de Almeida.

Relatório

Trata-se de autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativos ao ano de 1997, no valor de R\$ 15.748,41.

A fiscalização imputou à contribuinte a seguinte infração:

- Omissão de receita operacional, caracterizada por diferenças apuradas quando confronta-se o levantamento de estoque feito em 06/05/97, com o Livro de Produção Diária, conforme tabela abaixo:

Álcool Anidro conf. LPD	6.299.098 litros
Álcool Anidro conf. levantamento de estoque físico	6.325.687 litros
	(26.589) litros
Álcool Hidratado conf. LPD	2.190.524 litros
Álcool Hidratado conf. levantamento de estoque físico	2.246.469 litros
	(55.945) litros

Irresignada com a exigência, a contribuinte apresentou impugnação, em que alegou em síntese que:

- a) Os auditores fiscais deveriam ter adotado para efeito de aplicação do fator de conversão, a temperatura ambiente e não a temperatura de análise como de fato ocorreu, pois a diferença de temperatura acarretou um aumento do volume do álcool, que não correspondia com a realidade dos tanques”.
- b) Se os procedimentos técnicos das análises estivessem corretos, as diferenças entre os estoques físicos dos dois tipos de álcool seriam de 15.531 litros de álcool anidro, e 4.865 litros de álcool hidratado.
- c) As diferenças encontradas poderiam ser consideradas desprezíveis, vez que a jurisprudência, dos procedimentos fiscais em todas suas áreas, recomenda não considerar diferenças entre 1% e 5%.
- d) A pequena diferença ainda encontrada se refere ao índice de evaporação adotado, pois como se trata de um dado teórico, relativo a safras anteriores, está sujeito a erros, que podem provocar pequenas distorções.
- e) A empresa em momento algum agiu de má fé, como pode ser comprovado através da perfeita aferição dos tanques de melaço, exatamente de acordo com os registros de LPD porque estes não têm problema de temperatura de análise nem de evaporação.

Em 05/12/2003, o julgamento foi convertido em diligência, para que a fiscalização demonstrasse o fator de conversão adotado para determinação do volume do álcool, anexando a norma técnica que fundamentou a respectiva utilização.

Em 07/06/2007, a fiscalização trouxe as seguintes informações:

- A norma técnica utilizada para a determinação do “Fator de Conversão” empregado na aferição do volume de álcool existente nos tanques analisados é a NBR-ABNT n.º 5.992, de março de 1980.
- A determinação do volume de álcool deve ser efetuada a uma temperatura de 20° C, pois uma temperatura superior a esse parâmetro expande o volume de álcool analisado, determinando no resultado da análise um volume maior.
- Os tanques de álcool analisados – n.º s 1, 3, 6 e 7, apresentavam durante o ensaio, respectivamente, as seguintes temperaturas: 25,5° C, 25,5° C, 23,5° C e 25,0° C. Nessas temperaturas as massas específicas ou densidades observadas durante o ensaio eram respectivamente: 0,7906, 0,8072, 0,8085 e 0,7897. Com esses dados localizamos na Tabela 1 da NBR/ABNT 5992/80, a densidade ou massa específica reduzida a temperatura de 20°, que para os tanques de álcool analisados representavam, respectivamente: 0,7947, 0,8117, 0,8115 e 0,7936.
- Todo o processo para a determinação do volume do álcool, compreendendo a medição da altura do álcool no tanque, a coleta de amostra e análise desta no laboratório da usina e a determinação do volume de álcool convertido a uma temperatura de 20° C, foi devidamente acompanhado por funcionário indicado pela usina fiscalizada.

A Delegacia de Julgamento considerou o lançamento procedente em parte, com base nos seguintes fundamentos:

- a) Tendo em vista que o volume de álcool varia consideravelmente com a temperatura, a fiscalização, utilizando as tabelas da NBR-ABNT n.º 5992, procedeu à determinação do volume do álcool à temperatura de 20°.
- b) Tendo em vista que a medida de volume do álcool varia de acordo com a temperatura, o Instituto Nacional de Pesos e Medidas criou o chamado Grau INPM que fornece a percentagem em peso do produto. Com tal parâmetro sabe-se sempre qual a massa real de álcool, independente da temperatura em que se encontre. A partir daí, com o uso de tabelas, encontra-se o fator de redução (ou de aumento), que fornecerá o volume do estoque à temperatura de 20° C.
- c) Para uniformizar a determinação do volume do álcool estocado é sempre utilizado o volume à temperatura de 20° C.
- d) Verificamos que a fiscalização, utilizando as tabelas da NBR-ABNT n.º 5992, encontrou corretamente a massa específica do álcool a 20° C.
- e) Na determinação do coeficiente de redução à temperatura de 20° C, a fiscalização encontrou o “FC” a partir da temperatura medida no laboratório, desprezando a temperatura ambiente do tanque. Agindo desta maneira, a fiscalização desprezou o fato de que a altura do nível do álcool foi medida no tanque a uma temperatura diferente da

medida no laboratório. Dessa forma, o “FC” aplicado ao volume de cada tanque foi determinado com base em uma temperatura de laboratório inferior à encontrada nos tanques.

- f) Na determinação da massa específica (massa volumétrica), corretamente agiu a fiscalização ao utilizar a temperatura medida no laboratório, vez que a densidade foi medida nesta mesma temperatura. Quando da apuração do “FC”, a fiscalização ao utilizar a temperatura do laboratório procedeu a uma equivalência entre as condições de temperatura do laboratório e o volume a 20° C, distorcendo os valores encontrados no tanque, pois a altura do nível do álcool nos tanques foi medida a uma temperatura diferente da do laboratório.
- g) Admitir que, para a determinação do FC a 20 ° fosse utilizada a temperatura aferida no laboratório, seria afirmar que tal fator independeria da temperatura em que se encontra o tanque de álcool, fato este não admissível, visto que, o volume do álcool varia com a temperatura em que se encontra armazenado.
- h) Relativamente à alegação de que a diferença encontrada se refere à previsão errada do fenômeno da evaporação, por parte da usina, não poderá ser considerada vez que a empresa não demonstrou a distorção alegada.

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, tece as seguintes considerações:

- a) Os técnicos responsáveis pela diligência solicitada pela 3ª Turma da DRJ/REC concluíram que uma vez conhecida a massa específica (densidade) do álcool reduzida a 20° C, quanto maior a temperatura observada, menor o valor do Fator de Conversão (FC) . Assim, o volume encontrado em estoque deveria ser reduzido para o volume equivalente a 20° C, e, quando a temperatura no tanque for inferior a 20° C, o volume de álcool nele constante deve ser aumentado, conforme a temperatura, para se obter o seu equivalente a 20 ° C.
- b) Tal procedimento pericial foi realizado bem posteriormente à verificação *in loco* dos volumes de álcool anidro e hidratado nos tanques da recorrente, em maio de 1997, cujos cálculos foram realizados com base em presunções da fiscalização, para se chegar ao fator de conversão (FC) e, conseqüentemente, calcular a diferença entre o volume medido e àquele constante no LPD.
- c) A 4ª Turma da DRJ/REC cai em contradição quando relata que, quanto maior a temperatura, menor o fator de conversão, concluindo ao final pelo aumento da diferença nos estoques de álcool. Isso porque, como é evidente, quando analisado o volume de álcool em temperatura ambiente, ou seja, superior a 20° C, diminuindo-se o coeficiente de conversão, menor será o resultado da multiplicação, e, em conseqüência menor será a diferença encontrada no estoque.
- d) A diligência serviu para comprovar que o volume de álcool à temperatura ambiente é maior que à temperatura de 20° C, no entanto, demonstra-se precária por se basear em presunções e não pelas verificações *in loco*, o que compromete a eficiência dos estudos realizados.

- e) A 4ª Turma desconsiderou completamente as informações técnicas prestadas pelo Engenheiro Químico Luiz Henrique Vila Nova dos Santos, que tratam das diferenças apuradas entre os estoques físicos e aqueles descritos no Livro de Produção Diária.
- f) Como as informações prestadas sequer foram rechaçadas, em cumprimento ao princípio da eventualidade, presume-se a sua aceitação tácita quanto aos fatos ali argumentados.
- g) Conforme esclarecido no documento, em 07/04/1997 foi realizada pela empresa um reprocessamento de álcool etílico hidratado combustível, por se encontrar fora das especificações para comercialização.
- h) Após o procedimento de hidratação houve perdas no processo de 8.145 litros de álcool, o que aumentou a diferença em 47.855 litros de álcool hidratado na medição realizada pelos fiscais em 06/05/2007, quando comparados com os registros do Livro de Produção Diária.
- i) Como o referido álcool ainda se encontrava em fase de reprocessamento durante a fiscalização, a Usina, na data de 10/05/1997, completou a homogeneização dos tanques. Nesta operação, a empresa sofreu uma perda de 2,05%, equivalente a 44.906 litros de álcool hidratado, e perda por evaporação de 0,13%.
- j) Conclui-se que durante o procedimento de hidratação do álcool para se atingir as especificações do INMETRO, o que ocorreu antes, durante e foi concluído após o procedimento de fiscalização da Receita Federal, a empresa, além de sofrer as perdas de seu estoque por conta da evaporação, procedimento este que ocorre naturalmente, amargou a perda de parte de seu álcool por falha operacional do excesso de hidratação, motivo pelo qual apontam-se divergências entre o estoque físico, medido durante o reprocessamento do álcool e o volume registrado no Livro de Produção Diária, feito por estimativa com base no histórico da produção das safras anteriores.

É o relatório.

Voto

Conselheira - SELENE FERREIRA DE MORAES, Relatora

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 30/10/2007 (AR de fls. 201). O recurso foi protocolado em 29/11/2007, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

Como a decisão de primeira instância já reconheceu que o cálculo da fiscalização havia levado em consideração a temperatura medida no laboratório, e não a temperatura ambiente dos tanques, restam apenas duas questões a serem analisadas: (i) a

validade da diligência efetuada somente no ano de 2003; (ii) a desconsideração dos esclarecimentos técnicos prestados pela empresa.

O julgamento de primeira instância foi convertido em diligência, a fim de que a fiscalização demonstrasse o fator de conversão (FC) adotado para a determinação do volume de álcool, anexando a norma técnica que fundamentou a utilização.

Conforme Termo de Levantamento de Estoque de fls. 25, e o Termo de Constatação de fls. 27/28, a fiscalização adotou os seguintes procedimentos:

- Constatou a existência de 8 tanques para a estocagem de álcool, dos quais apenas 4 continham o produto.
- Checou o diâmetro dos tanques a partir das plantas fornecidas pela contribuinte.
- Acompanhado por funcionário da empresa, efetuou a medição da altura do líquido e a coleta de amostra para análise no laboratório, para posterior determinação do Fator de Conversão do Volume a uma temperatura de 20° C.
- Calculou os volumes de álcool a uma temperatura de 20° C, através da fórmula $V = \pi \cdot r^2 \cdot h \cdot FC$, onde $\pi = 3,1415$, $r^2 =$ raio ao quadrado; $h =$ altura do líquido; $FC =$ Fator de Conversão a uma temperatura de 20° C, apurando os seguintes resultados: tanque 01 - 2.862.733,62 l; tanque 03 - 1.603.835,00 l; tanque 06 - 642.634,65 l; tanque 07 - 1.845.258,35 l.

Após estes procedimentos, efetuou o levantamento de estoque com base no Livro de Produção Diária - LPD.

A diligência apenas teve o objetivo de esclarecer qual o fator de conversão utilizado no levantamento físico do estoque, determinando a anexação da norma técnica utilizada para a sua obtenção.

Contrariamente ao alegado pela recorrente, a diligência demonstrou que os cálculos efetuados pela fiscalização não se basearam em presunções, mas em levantamento do estoque físico feito no local. Ao ser anexada a norma técnica nº 5992 (fls. 180/186) foi possível identificar qual o FC adotado pela fiscalização, sendo detectado o equívoco anteriormente relatado, qual seja, a utilização da temperatura medida no laboratório, e não da temperatura ambiente dos tanques.

Assim, não há como acolher as alegações da recorrente acerca da “qualidade da perícia”.

Também não corresponde à verdade dos fatos, a alegação de que a decisão recorrida não considerou os esclarecimentos técnicos prestados pela empresa.

Na impugnação a contribuinte fez a seguinte afirmação:

“12 - Por outro lado, não pode deixar de ser registrado o fato de ser a evaporação, até o final dos estoques, um dado teórico, quase sempre anotado no Livro de Produção Diária, com base nas histórias de safras anteriores, por isso sujeito a erros que serão corrigidos no derradeiro momento dos estoques físicos.”

Portanto, a pequena diferença encontrada nos estoques após o ajuste acima, se deve unicamente a estimativa do índice de evaporação ter sido superior ao índice efetivamente ocorrido.

13 – A evaporação é portanto um fator que está acima da capacidade de controle dos homens, pois estes podem estimar qual será o seu percentual porém não podem ajusta-la de acordo com suas previsões, sendo, assim, motivo de caso fortuito não gerando responsabilidade.”

No voto condutor do acórdão foi consignado que tal alegação não restou comprovada, *in verbis*:

“Relativamente à alegação de que a diferença encontrada se refere à previsão errada do fenômeno da evaporação, por parte da usina, não poderá ser considerada vez que a empresa não demonstrou a distorção alegada”(fls. 196)

Neste ponto, cumpre observar que a contribuinte manifestou-se de formas diversas sobre o motivo das diferenças.

Num primeiro momento, assim se manifestou: “quanto a divergência entre o Livro de Produção Diária (LPD) e levantamento físico efetuado por V.Sa. em 6 de maio de 1997 nos estoques de álcool anidro e hidratado, até a presente data não identificamos a composição desta divergência” (fls. 71).

Em 1 de dezembro de 1997, anexou esclarecimentos do Eng. Reinaldo Macedo Gomes de Mattos, com o seguinte teor:

“Reprocessamos 4.681.399 l de álcool etílico anidro carburante, sendo 1.822.085 l importado, em estoque, que se encontrava fora de especificação com graduação alcoólica acima de 100,0 ° INPM, devido a muitos álcoois superiores e hidrocarbonetos.

(...)

No álcool etílico hidratado carburante, reprocessamos 3.173.000 l, em estoque, que se encontrava fora de especificação

...

Justificando-se assim, as diferenças a maior encontrada na medição do dia 06/05/97, em relação ao Livro de Produção Diária (LPD) de 26.589 l de álcool anidro carburante e 55.945 l de álcool hidratado carburante.”(fls. 73)

Finalmente, no presente recurso assim justifica as diferenças: perdas de seu estoque por evaporação e perda de parte de seu álcool por falha operacional do excesso de hidratação.

O art. 41 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe:

Art.41.A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento.

§3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

O dispositivo legal em comento consiste numa presunção legal. As presunções legais, assim como as humanas, extraem, de um fato conhecido, fatos ou conseqüências prováveis, que se reputam verdadeiros, dada a probabilidade de que realmente o sejam. Se, presente “A”, “B” geralmente está presente; reputa-se como existente “B” sempre que se verifique a existência de “A”, o que não descarta a possibilidade, ainda que pequena, de provar-se que, na realidade, “B” não existe.

Como preleciona o insigne mestre José Luiz Bulhões Pedreira “o efeito prático da presunção legal é inverter o ônus da prova: invocando-a, a autoridade lançadora fica dispensada de provar, no caso concreto, que ao negócio jurídico com as características descritas na lei corresponde, efetivamente, o fato econômico que a lei presume – cabendo ao contribuinte, para afastar a presunção (se é relativa) provar que o fato presumido não existe no caso.”

Na presente presunção legal, temos o seguinte:

A = existência de diferenças entre os valores de estoques registrados no Livro Diário de Produção e aqueles obtidos através de levantamento físico efetuada na sede da empresa.

B = configuração de omissão de receitas ou de rendimentos.

A fiscalização, utilizando-se de todos os meios de prova admitidos em direito, comprovou a existência destas diferenças.

Por sua vez, a recorrente não logrou comprovar, com documentação hábil e idônea, a ocorrência de perdas por evaporação ou falhas operacionais.

Por conseguinte, o crédito tributário foi apurado com estrita observância ao art. 41 da Lei nº 9.430/1996, sendo que o equívoco cometido pela fiscalização foi sanado pela decisão de primeira instância.

Ante todo o exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao recurso.

Sala das Sessões- DF, em 27 de maio de 2009.


SELENE FERREIRA DE MORAES