



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 06/08/1996
C	Rubrica

Processo n° : 10680.008372/92-81  
Sessão de : 21 de junho de 1995  
Acórdão n° : 202-07.847  
Recurso n° : 95.911  
Recorrente : CIMINAS CIMENTO NACIONAL DE MINAS S.A.  
Recorrida : DRF em Belo Horizonte-MG

**IPI - ELEMENTOS SUBSIDIÁRIOS** - Ao se adotar uma premissa simplificadora para a alocação da redução verificada no estoque de um produto semi-elaborado, entre as vendas para terceiros e as transferências para a produção de produtos de estágio superior de elaboração, no contexto da apuração da "PRODUÇÃO REGISTRADA", segundo metodologia usualmente utilizada para levantamento de produção, através de elementos subsidiários, ela deve ser aquela que mais favoreça ao contribuinte, à luz do princípio consagrado no art. 112 do CTN. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por CIMINAS CIMENTO NACIONAL DE MINAS S.A.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Elio Rothe.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 1995

  
Helvio Escovedo Barcellos  
Presidente

  
Antonio Carlos Bueno Ribeiro  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Oswaldo Tancredo de Oliveira, José de Almeida Coelho, Tarásio Campelo Borges, José Cabral Garofano e Daniel Corrêa Homem de Carvalho.



Processo nº : 10680.008372/92-81  
Acórdão nº : 202-07.847  
Recurso nº : 95.911  
Recorrente : CIMINAS CIMENTOS NACIONAL DE MINAS S.A.

## RELATÓRIO

Por bem descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo a seguir o relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 83/85:

“ Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado um Auto de Infração de fls. 01/02 com a exigência do crédito tributário no valor de 264.329,53 UFIR a título de Imposto sobre Produtos Industrializados, juros de mora e multa proporcional, referente ao período de apuração anual de 1988 e 1990.

Deveu-se a autuação à falta de lançamento/recolhimento do imposto ficando caracterizada a omissão de receita apurada a partir de levantamento do quantitativo de estoques, por vendas não registradas.

Inconformada com a exigência fiscal a autuada apresentou, tempestivamente, através de seu representante legal, a impugnação (fls. 62 a 79) onde, após descrever o processo produtivo organizacional, resumidamente alega que:

no Q.2, o qual retrata o controle anual de insumos, está sendo considerado indevidamente como parte integrante do estoque inicial, quantidades de calcário que já foram utilizadas em produtos semi-elaborados como a farinha crua e clínquer;

sendo a farinha crua e o clínquer produtos semi-elaborados que compõem o produto final - o cimento - não poderiam ser considerados como insumos;

os quantitativos referidos nos estoques iniciais de calcário apurados pela ação fiscal estão incorretos.

discorda da metodologia aplicada para apuração dos valores constantes dos quadros demonstrativos elaborados pela auditoria fiscal.

Do exposto, requer que torne insubsistente o procedimento fiscal, por ser de direito.



Processo nº : 10680.008372/92-81  
Acórdão nº : 202-07.847

Na forma do art. 19 do Dec. 70235/72 os auditores-fiscais autuantes apresentaram sua réplica (fls. 81 e 82) onde apreciam as razões da defesa, manifestado entendimento firmado no Auto de Infração e opinam pela manutenção da exigência.”

A Autoridade Recorrida, mediante a dita decisão, julgou procedente a ação fiscal em foco, sob os seguintes fundamentos:

“ O valor dos componentes do custo de produção e das despesas gerais efetivamente feitas, bem como as variações dos estoques de matérias-primas, produtos intermediários e embalagens constituem elementos subsidiários para o cálculo da produção. Apurada qualquer falta no confronto da produção resultante do cálculos destes elementos com a registrada no estabelecimento industrial, exigir-se-á o imposto correspondente, conforme previsto no art. 343 e parágrafos do RIPI aprovado pelo Dec. 87981/82.

O lançamento de ofício baseado em elementos subsidiários é um sistema legítimo de apuração de imposto. Para este fim, é adotada a auditoria fiscal da produção industrial que consiste basicamente no levantamento da produção, fundada em informações fornecidas e documentário fiscal, partindo-se de uma análise de quantidade de matéria-prima consumida anualmente que corresponde aos gastos com produtos acabados. Cabe ressaltar que para efeitos deste levantamento, o insumo só é considerado efetivamente consumido, quando transformado em produto final.

Seguindo esta metodologia, encontramos:

Q.2 (fls.58) - foram consideradas as quantidades totais de matéria-prima selecionada existentes nos estoques iniciais e finais de cada ano, exceto o montante já incorporado nos produtos em elaboração, ficando claro que os produtos em elaboração não são insumos;

Q.3 (fls.59) - a produção registrada anual foi apurada pela diferença entre o estoque inicial acrescido das entradas e o estoque final somado às saídas, referente a casa produto;

Q.4 (fls.60) - o quantitativo de quantidade matéria-prima consumida em cada produto acabado foi calculada mediante a multiplicação da produção registrada (Q.3) pelo coeficiente técnico de produção informado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.008372/92-81

Acórdão nº : 202-07.847

A quantidade e insumos consumida representa, em cada ano, o que foi efetivamente gasto nos bens finais. Comparando-se, então a quantidade de matéria-prima registrada (Q.2) com a consumida em cada produto acabado (Q.4), conforme explicado acima, chega-se à produção registrada e conseqüentemente à receita omitida.

Desta foram são totalmente improcedentes as alegações da impugnante.”

Tempestivamente, a Recorrente interpôs o Recurso de fls. 90/108, onde reedita os argumentos de sua impugnação.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.008372/92-81

Acórdão nº : 202-07.847

### VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR ANTONIO CARLOS BUENO RIBEIRO

Em primeiro lugar, cabe registrar que não procedem as alegações da Recorrente contra o cômputo nos estoques inicial e final do insumo eleito como elemento subsidiário, para efeito do levantamento de produção em exame, ou seja, o calcário, das quantidades dele contidas também nos estoques inicial e final dos produtos semi-elaborados: farinha crua e clínquer, apurados através da “abertura” desses estoques a partir de dados fornecidos pela própria autuada.

Tal procedimento está acorde em uma metodologia consagrada para apurações dessa natureza, não implicando, em absoluto, na “mistura” de espécies distintas (“arroz” com “feijão”), pois contempla exclusivamente o insumo selecionado - calcário - , seja em bruto ou incorporado nos produtos em elaboração, o que é parte integrante da lógica interna da dita metodologia.

Quanto ao aspecto de se considerar quantidade de calcário proveniente de anos anteriores e aplicado em produtos semi-acabados, isto é indispensável para que se obtenha o montante deste insumo empregado na produção do ano, segundo o documentário fiscal (INSUMO REGISTRADO), através da equação:

**INSUMO REGISTRADO = ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS- SAÍDAS (EXCETO PARA PRODUÇÃO) - ESTOQUE FINAL.**

Portanto, nenhum reparo a fazer aos valores encontrados pelo Fisco como insumo registrado, em relação aos anos de 1988 e 1990, objeto da autuação, ou seja: 1.445.967 ton. e 1.580.249 ton., respectivamente.

Já, no tocante ao cálculo do insumo consumido na produção registrada, para esses mesmos anos, tenho como corretos os números deduzidos pelo contribuinte nos quadros de fls. 100 (1988) e 102 (1990), respectivamente, 1.449.717 e 1.583.715.

Isto porque discordo da premissa assumida pelo Fisco na determinação da “PRODUÇÃO REGISTRADA” do produto semi-elaborado - clínquer, conforme se depreende do exame do Quadro 3 - DEMONSTRATIVO DA PRODUÇÃO REGISTRADA (QUANTIDADE) (FLS.59), que abaixo reproduzo:

QUADRO 3



## MINISTÉRIO DA FAZENDA

## SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10680.008372/92-81

Acórdão nº : 202-07.847

## DEMONSTRATIVO DA PRODUÇÃO REGISTRADA (QUANTIDADE)

PERÍODO	PRODUTOS	UNIDADE	ESTOQUE	ENTRADAS	SAÍDAS	ESTOQUE	PRODUÇÃO
			INICIAL			FINAL	O:
	CIMENTO		1)	2)	3)	4)	5=3+4-1-2)
1987	CP-32	TONELADA	25819	12026	7889346	17289	768790
	CP-ARI	TONELADA	13233		359604	8880	355251
	CLINQUER	TONELADA	96596		102478	104243	110125
	CALC.PO	TONELADA	1964		50006	3581	51623
	ARGAMIX	TONELADA	1073		3355	0	2282
1988	CP-32	TONELADA	17289	5775	740079	1609	738624
	CP-ARI	TONELADA	8880	2300	395198	6186	400204
	CLINQUER	TONELADA	104242		73058	5882	44698
	CALC.PO	TONELADA	3581		45408	301	43128
1989	CP-32	TONELADA	21609		757665	1757	757813
	CP-ARI	TONELADA	16186	6500	437976	37976	430301
	CLINQUER	TONELADA	75882		65065	1110	70293
	CALC.PO	TONELADA	1301		58714	535	60948
1990	CP-32	TONELADA	21757	3297	792442	9747	787135
	CP-ARI	TONELADA	15011		396711	7453	399153
	CLINQUER	TONELADA	81110		89017	9646	67553
	CP-ARI-RS	TONELADA	0		14489	817	16306



Processo nº : 10680.008372/92-81  
Acórdão nº : 202-07.847

(1) - Não confere com o assinalado no Q fls. 38 (87.478)

(2) - Não inclui as 2.300t. transferidas p/ CP-ARI (fls. 42)

(3) - Não inclui as saídas de clínquer destinadas à produção dos cimentos (está certo, pois evita dupla contagem).

Cotejando os valores lançados nesse quadro como saídas de clínquer (coluna-3) com os expressos nos "DEMONSTRATIVOS DAS SAÍDAS E ESTOQUE", referentes ao clínquer (fls:38, 44, 49, 54), verifica-se que nele só foram consideradas as saídas destinadas às vendas desse produto semi-elaborado, omitindo-se as saídas destinadas à produção dos cimentos.

Assim sendo, em virtude da equação utilizada para o cálculo da "Produção Registrada" ( $\text{PRODUÇÃO REGISTRADA (s)} = \text{SAÍDAS (3)} + \text{ESTOQUE FINAL (4)} - \text{ESTOQUE INICIAL (1)}$ ), as reduções havidas no estoque de clínquer nos anos de 1988 e 1990, respectivamente de 28.360 ton. e 21.464 ton., são consideradas integralmente como destinadas à cobertura das vendas diretas de clínquer nos referidos anos, daí que os valores obtidos como produção registrada, respectivamente, 44.698 e 567.553, representarem o "quantum" da produção nova de clínquer daqueles anos necessário para complementar as vendas diretas registradas (1988 = 73.058; 1990 = 89.017).

É certo que, dada a condição de produto semi-elaborado do clínquer, com ocorrência de vendas diretas, metodologicamente a "Produção Registrada", neste caso, é a parcela da produção do ano (nova) destinada a cobrir essas vendas diretas e, se houver incremento do estoque do produto no período ( $EF > EI$ ), acrescida da que respondeu pelo acréscimo do estoque, já que a quantidade de calcário (elemento subsidiário) contida na produção de clínquer transferida para a produção dos cimentos será aferida com base na produção desses produtos finais, de sorte a evitar a dupla contagem do insumo em questão.

De qualquer maneira, a premissa de que a redução de estoque foi toda destinada à cobertura das vendas diretas é gravosa para o contribuinte, eis que implica numa "Produção Registrada" menor que a que seria obtida, caso essa redução de estoque fosse considerada também como fonte das transferências para a produção dos cimentos.

Com isso, ao se aplicar o coeficiente de produção na "Produção Registrada", assim calculada, se obterá uma menor quantidade de "insumo consumido", o que, ao se comparar com o "Insumo Registrado", pode ensejar a ocorrência de "produção não - registrada" ( $\text{INSUMO CONSUMIDO} < \text{INSUMO REGISTRADO}$ ), somente em razão da adoção da mencionada premissa, como o ocorrido no presente caso.



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

**Processo nº : 10680.008372/92-81**

**Acórdão nº : 202-07.847**

Tanto é que ao se adotar a premissa diametralmente oposta, ou seja, que toda a redução do estoque de clínquer, nos anos de 1988 e 1989, foi empregada na produção dos cimentos, sendo as vendas diretas integralmente ou oriundas da produção do ano, se chega aos resultados do quadro de fls. 99, a partir dos quais foram deduzidos os números dos pré - falados nos quadros de fls. 100 e 102, os quais indicam que os valores do "insumo consumido", naqueles mesmos anos, são ligeiramente superiores ao "insumo registrado, respectivamente, 0,26% e 0,22%.

Abaixo são transcritos os referidos quadros:

QUADRO - FLS. 99



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº : 10680.008372/92-81

Acórdão nº : 202-07.847

DEMONSTRATIVO DA PRODUÇÃO REGISTRADA (QUANTIDADE)

PERÍODO	PRODUTOS	UNIDADE	ESTOQUE INICIAL (1)	ENTRADAS (2)	SAÍDAS(3)	ESTOQUE FINAL (4)	INSUMO REGISTRADO (5=3+4-1-2)
1987	CPE-32	Tonelada	25,819	12,026	789,346	17,289	768,790
	CP-ARI	Tonelada	13,233		359,604	8,880	355,251
	CLINQUER	Tonelada	96,596		102,478	104,242	110,124
	PO CALC.	Tonelada	1,964		50,006	3,581	51,623
	ARGAMIX	Tonelada	1,073		3,355		2,282
1988	CPE-32	Tonelada	17,289	5,775	740,079	21,609	738,624
	CP-ARI	Tonelada	8,880	2,300	395,198	16,186	400,204
	CLINQUER	Tonelada	104,242	937,217	1,038,635	75,882	44,698
	PO CALC.	Tonelada	3,581		45,408	1,301	43,128
1989	CPE-32	Tonelada	21,609		757,665	21,757	757,813
	CP-ARI	Tonelada	16,186	6,500	437,976	15,011	430,301
	CLINQUER	Tonelada	75,882		65,065	81,110	70,293
	PO CALC.	Tonelada	1,301		58,714	3,535	60,948
1990	CPE-32	Tonelada	21,175	3,297	792,442	19,747	787,135
	CP-ARI	Tonelada	15,011		396,711	17,453	399,153
	CLINQUER	Tonelada	81,110	1,020,712	1,131,193	59,646	67,553
	CP-ARI-RS	Tonelada			14,489	1,817	16,306
	PO CALC.	Tonelada	3,535		74,621	1,972	73,058



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº : 10680.008372/92-81

Acórdão nº : 202-07.847

Périodo	Produto Cimento	Unidade	Coefficiente de Produção (1)	Produção Registrada (2)	Insumo Quantidade (3=1x2)	Consumo Part Relativa (4)	Insumo Registrad o (5)	Rateio da Difer. entre Insumo Reg. e Consumido 6=TOT3- TOTx4
1990	CP 32	Ton	1.1487	787,135	904,182	0.5811		2,014
	CP ARI	Ton	1.1964	399,153	477,547	0.3069		1,064
	CLINQUER	Ton	1.2864	89,017	114,511	0,0558		193
	CP ARI RS	Ton	0.8843	16,306	14,419	0.0093		32
	CALCARIO PO	Ton	1.0000	73,058	73,056	0,0469		163
	TOTAL				1,583,715	1.0000	1,580,249	3,466

Pelo exposto e por entender que ao se adotar uma premissa simplificadora para a alocação da redução verificada no estoque de um produto semi-elaborado, entre as vendas para terceiros e as transferências para a produção de produtos de estágio superior de elaboração, no contexto da apuração da "produção registrada", segundo a metodologia usualmente utilizada para levantamento de produção através de elementos subsidiários, ela deve ser aquela que mais favoreça ao contribuinte, à luz do principio consagrado pelo art. 112 do CTN, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 21 de junho de 1995



ANTÔNIO CARLOS BUENO RIBEIRO