



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.ª	PUBLI. ADD NO D. O. U.
C	De 07 / 02 / 2004
C	Rubrica

196

Processo : 10783.009559/96-96

Acórdão : 202-12.568

Sessão : 08 de novembro de 2000

Recurso : 108.081

Recorrente : ORNATO S/A INDUSTRIAL DE PISOS E AZULEJOS

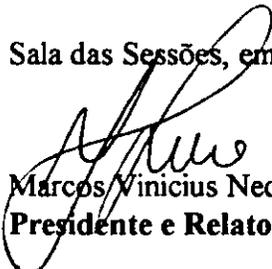
Recorrida : DRJ no Rio de Janeiro - RJ

IPI – 1) Diferença no registro de estoques – Lançamento tributário efetuado sob o argumento de haver omissão no registro da produção nos livros fiscais da empresa, para sua sustentação, deve ter por base elementos concretos, capazes de caracterizar o fato apontado como gerador da obrigação tributária. Restando incertezas quanto a retidão dos dados utilizados pelo Fisco, mormente sobre os estoques iniciais e finais dos produtos acabados, que estão afetados por errônea contabilização das saídas, não pode subsistir a exigência. 2) Auditoria de Produção – Elementos subsidiários. Critério adotado na auditoria carece do necessário grau de confiabilidade na apuração da “realidade”, eis não se ajusta às peculiaridades do processo produtivo da empresa. O método escolhido deve apurar a produção real e não presumi-la. No cálculo da produção não foram consideradas todas as perdas ocorridas no processo produtivo e não foram inteiramente eliminadas as distorções advindas das falhas na escrituração das vendas para entrega futura e das notas complementares de peso. **Recurso provido.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: ORNATO S/A INDUSTRIAL DE PISOS E AZULEJOS.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Fez sustentação oral pela recorrente, Dr. Oscar Sant’Anna de Freitas e Castro.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000


Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Leite Rodrigues, Adolfo Montelo, Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Ana Paula Tomazzete Urroz (Suplente), Luiz Roberto Domingo e Maria Teresa Martinez López.

cl/ovrs



Processo : 10783.009559/96-96

Acórdão : 202-12.568

Recurso : 108.081

Recorrente : ORNATO S/A INDUSTRIAL DE PISOS E AZULEJOS

RELATÓRIO

Ao final de auditoria de produção, a fiscalização, tomando como elemento subsidiário o insumo denominado FILITO, que é utilizado em todos os produtos fabricados pela autuada, apurou, pelo confronto das quantidades de filito consumidas mensalmente (filito registrado) com as quantidades necessárias para a fabricação da produção registrada (filito efetivo), as seguintes infrações, caracterizadas como omissão de receitas operacionais:

1 – **produção registrada negativa**, ou seja, diferença nos estoques de produtos acabados;

2 – **vendas sem registro contábil**, quando o filito registrado foi maior que o efetivo; e

3 – **compras do insumo filito não contabilizadas**, quando o filito efetivo apurado foi maior do que o registrado.

Impugnando o feito, a autuada, após as preliminares de praxe (fls. 252/266), todas rejeitadas pela autoridade *a quo*, insurge-se contra a forma de apuração, que leva em conta apenas um elemento subsidiário, reforçando sua defesa com cinco Laudos Técnicos de renomados institutos ou especialistas da área industrial cerâmica, entre eles um do Departamento de Materiais da Universidade Federal de Santa Catarina - SC, um do Núcleo de Informação Tecnológica em Materiais, da Universidade Federal de São Carlos e um do Instituto de Pesquisas Tecnológicas do Estado de São Paulo - IPT. Os outros dois foram exarados por engenheiros especializados.

Segundo a empresa, a produção estimada pelo Fisco é absurda, impossível de acontecer, se comparada à capacidade de produção instalada, ao consumo de gás ou de energia elétrica, elementos básicos subsidiários, utilizados na elaboração da maior parte dos Laudos.

Atacando a metodologia utilizada pelos fiscais, a impugnante aponta erro na determinação do filito necessário à produção registrada (filito efetivo), ou seja, do resultado da produção registrada (líquida), multiplicada pelo coeficiente da relação insumo/produto (filito consumido), foram deduzidas as perdas (5,5%), quando o certo seria adicioná-las, para que a



Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

comparação com o filito registrado (determinado a partir do estoque contabilizado) tivesse sentido. Tal equívoco gerou duplo erro de cálculo, segundo a empresa.

Além disso, alega que o percentual de perdas de filito usado pelo Fisco, retirado da relação insumo/produto fornecida pela empresa (fls. 67 do anexo I), refere-se apenas às perdas que ocorrem em parte do processo produtivo, não encampando aquelas que ocorrem após a queima, nem aquelas que ocorrem antes da entrada do insumo na linha de produção, ou seja, na fase de armazenamento.

Diz que as perdas de armazenamento a céu aberto são significativas, provocando medições esporádicas pelo processo de cubagem, com o fim de ajustar os estoques. Estes lançamentos feitos pela empresa (deduções do estoque) foram considerados como filito consumido, gerando inconsistência nos números da produção atribuída à empresa.

Por último, questiona a forma utilizada no trato dos estoques de produtos acabados, com relação às vendas para entrega futura. O Fisco considerou a data da efetiva saída do produto e os estoques iniciais e finais registrados nos livros fiscais, e não o critério adotado pela empresa, que, em obediência ao regime de competência, registra a receita no mês da venda, dando baixa imediata nos estoques, embora os produtos ainda não tenham saído de fato.

A autoridade de primeira instância julgou parcialmente procedente o lançamento, reduzindo a multa aplicada para 75%, mantendo, entretanto, integralmente a exigência principal, sob os seguintes argumentos:

- é perfeitamente válida a utilização do parâmetro escolhido para a auditoria de produção, como previsto no artigo 343 do RIPI/82;

- é igualmente válido o coeficiente de perdas utilizado (5,5%), porque expressa a perda total do insumo no processo produtivo. Os índices encontrados nos Laudos, como o de 9,6%, referem-se a outros insumos e não influenciam a metodologia adotada pelo Fisco;

- os Laudos e levantamentos trazidos demonstram que a capacidade produtiva da empresa é incompatível com a produção apresentada pelo autuante, com base no consumo de gás natural e de energia elétrica, além do consumo da matéria-prima filito, porém, não contestam as informações, documentos e controles apresentados pelo Fisco;

- pela metodologia aplicada nos Laudos, também foi encontrada diferença no consumo de filito;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

- os auditores do Fisco levaram em conta o retorno da massa reaproveitada (quebra do biscoito sem queima), bem como os acertos efetuados no estoque de filito;

- no tocante à movimentação de estoques de produtos acabados, a distorção apontada não ocorreu, uma vez que os fiscais informam, no Termo de Verificação Fiscal, às fls. 138/139, que encontraram uma quantidade expressiva de notas fiscais de faturamento antecipado, com destaque do IPI (código fiscal de operação 0511 e 0611), às quais foram vinculadas às notas fiscais de simples remessa respectivas (código fiscal 0599 e 0699), evitando, assim, a duplicação de registros; e

- a empresa, às fls. 111, confirma a veracidade da correspondência entre os arquivos magnéticos por ela fornecidos com os registros fiscais, ou seja, garante que os dados trabalhados pelo Fisco representam a fiel transcrição dos dados utilizados na contabilidade e na produção industrial da companhia.

Não satisfeita com aquela decisão, a empresa recorre a este Conselho, alegando, em síntese, que:

- a fiscalização concluiu pela existência de “produção negativa” e, ao mesmo tempo, produção excessiva, desta última extraindo a acusação de omissão de receitas, tanto por saída de produtos sem registro, como pela compra de insumo sem registro, tudo em 1994;

- o auto de infração não define o que é “produção negativa”, nem esclarece porque constitui base para acusar de omissão de receita;

- a apuração do Fisco contém erros que a conduziram a resultados incorretos e, por isso, não pode fundamentar a presunção de saída e, muito menos, o lançamento de tributo e multa;

- a recorrente produz a contraprova, através dos Laudos anexados à impugnação, os quais demonstram que a capacidade produtiva da unidade industrial não comporta a produção registrada somada à presumida pelo Fisco;

- o levantamento da produção industrial, por mês, não conduz a resultados confiáveis, por considerar que os registros de inventário estejam sempre em dia, sem qualquer possibilidade de erro, atraso ou ajustes;

- o Laudo que constitui o Anexo 2 de sua impugnação contém auditoria de produção do mesmo insumo tomado pelo Fisco, e apurou, para um período de três anos, uma variação equivalente a 1% das 100.000 toneladas movimentadas; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.009559/96-96

Acórdão : 202-12.568

- o Laudo do NIT, da Universidade de São Carlos, calculou em 0% a probabilidade de ocorrência da produção apontada pelo Fisco.

Sobre os cálculos efetuados pelo Fisco, a recorrente reedita os argumentos da impugnação e acrescenta que:

- não se levou em conta a perda do produto final, que ocorre após a queima, na fase de embalagem e manuseio. Essa perda de produto final não se confunde com a quebra do insumo no processo de produção e interfere no total da produção registrada;

- não se considerou a recuperação da massa antes da queima;

- o Fisco considerou todas as saídas do estoque como frito registrado, consumido na produção, não descontando as baixas relativas aos acertos decorrentes da cubagem física;

- os fiscais não efetuaram adequadamente os ajustes devidos às notas complementares de peso;

- o levantamento do frito, utilizado no processo produtivo em metro quadrado, e não por peso, ocasiona erro, porque o insumo é transferido à produção por peso, e não por metro quadrado. O peso é maior quando o frito está molhado ou úmido, em razão de chuva ou outro fator climático, de tal forma que tal quantidade, quando transformada em metro quadrado, também é maior; e

- o Fisco não considerou corretamente o procedimento da recorrente quando emite notas fiscais de venda em determinado mês e a saída efetiva ocorre em outro. Nestes casos, a recorrente informa que destaca o imposto no faturamento antecipado e promove, imediatamente, a baixa dos produtos no estoque, apesar de eles ali permanecerem fisicamente.

Por todas essas razões, requer o cancelamento do auto de infração.

A Procuradoria da Fazenda Nacional manifesta-se pela improcedência do recurso, entendendo que houve estrita obediência ao devido processo legal e à legislação que rege a matéria durante todo o procedimento fiscal e porque todas as alegações apresentadas não são capazes de infirmar a decisão recorrida.

O presente recurso foi apreciado em Sessão de 18 de maio de 1999, ocasião em que o julgamento foi convertido em diligência, para que fossem esclarecidos os seguintes pontos:



Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

1 - A produção negativa foi apurada apenas com base nos controles de produtos acabados, constantes do inventário, ou derivou-se do levantamento do consumo do insumo filito?

2 - Quais as fases do processo produtivo que estão consideradas no índice de perdas de 5,5%, utilizado pelo Fisco?

3 - Na relação insumo/produto (fls. 67/100 do Anexo 1), a quantidade de filito necessária para produzir 1.000m² de um determinado piso é líquida, isto é, retrata o insumo contido nos 1.000m² de produto final, ou é bruta, isto é, considera aquela quantia mais as perdas de produção (5,5%)?

4 - Demonstrar, detalhadamente, o tratamento dado na auditoria de produção às saídas decorrentes das vendas para entrega futura;

5 - Descrever o procedimento adotado no cálculo do filito consumido a partir do estoque (filito registrado), tendo em vista as baixas decorrentes das medições físicas e das notas complementares de peso; e

6 - A metodologia utilizada levou em conta o teor de umidade do insumo que ingressa na produção?

No retorno da diligência vieram aos autos os documentos de fls. 518/684, aí incluídas a informação fiscal (fls. 616/628) e a manifestação da fiscalizada (fls. 631/646).

Em seu relatório, a autoridade fiscal responde aos questionamentos levantados da seguinte forma:

- **Produção negativa:** todos os elementos utilizados no cálculo da produção negativa foram extraídos da contabilidade relativa aos produtos acabados, ou seja, do Livro Registro de Inventário e do Livro Registro de Saídas de Mercadorias. Desta forma, a produção negativa apurada pela auditoria não teve origem no levantamento do consumo da matéria-prima filito;
- **Percentual de perdas:** o índice de perdas de 5,5% não leva em conta as perdas ocorridas durante o período de estocagem do filito, nem as que ocorrem após a queima dos produtos cerâmicos. As primeiras foram consideradas através de acerto (baixa) no estoque da matéria-prima filito, com base nos levantamentos físicos efetuados esporadicamente pela empresa, através do procedimento de cubagem. Após a queima, pode ocorrer que alguns produtos saiam com menor qualidade e outros podem ser

201



Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

quebrados, mas isso não impede a sua comercialização sob classificação inferior ou como cacos;

- **Relação insumo/produto:** os números da relação insumo/produto referem-se a quantidades brutas, porque abrange a quantidade de filito contido nos 1.000 m2 de produto final mais as perdas de produção;
- **Vendas para entrega futura:** no caso das vendas para entrega futura, foram excluídas as notas fiscais de simples faturamento (notas-mães) e mantidas as respectivas notas fiscais de simples remessa (notas-filhas), segundo vinculação efetuada pela própria empresa;
- **Filito registrado:** o filito consumido, determinado a partir do estoque (filito registrado), teve origem nos registros contábeis da empresa, ou seja, nos livros Registro de Inventário e Registro de Entrada de Mercadorias. Os acertos decorrentes das medições físicas do estoque (cubagem) foram considerados, de vez que o estoque final dos meses em que foram procedidos já está deduzido desses valores. As notas complementares de peso, por sua vez, foram desconsideradas nas datas lançadas pela empresa, sendo sua quantidade em toneladas distribuída pelas notas fiscais que a originaram, segundo a pesagem real controlada pela fiscalizada no momento da chegada do insumo na unidade industrial;
- **Teor de umidade do filito:** a metodologia utilizada não levou em consideração o teor de umidade do insumo escolhido, porque este fator apenas determina a quantidade de água a ser adicionada à massa, para formação da "barbotina", antes de se iniciar o processo de moagem. Nesta fase são realizados testes que vão mostrar se a carga de "barbotina" pode ser liberada para peneiramento. Caso comprovem qualquer variação que comprometa a massa cerâmica, base do biscoito, são feitas as correções necessárias, acrescentando-se água, defloculante ou mesmo aumentando o tempo de moagem."

Cientificada do relatório de diligência, a empresa retorna aos autos, reprisando fatos que, a seu ver, maculam a auditoria de produção, apontando a existência de erros, principalmente, na forma de tratamento dada ao caso da existência de medições físicas do estoque e das notas fiscais complementares de peso, pelo lado do insumo auditado, e na forma como foram contabilizadas as muitas notas fiscais, cuja saída efetiva do produto não se deu quando de sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

emissão. Neste pormenor, insiste no argumento de que a empresa procedia a baixa nos estoques na data da emissão e não na data da efetiva saída, como foi observado na auditoria de produção.

Ainda a respeito da contabilização das saídas, alega que a fiscalização, ao considerar a data real das saídas e não a da emissão das notas fiscais, utilizou-se de critério que não corresponde à realidade, provocando distorções no cálculo de toda a produção da empresa, gerando até produção negativa.

Em conclusão, a empresa afirma que a auditoria de produção foi procedida sem que as perdas ou quebras tivessem sido ponderadas com base em critérios de verificação válidos. Por outro lado, o tratamento dado pela fiscalização à questão das medições físicas do filito e das notas complementares de peso acarretou graves distorções já a partir do estoque final de dezembro de 1993, e mensalmente, até dezembro de 1994. Além disso, devido aos critérios distintos utilizados pela empresa e pelo autuante no controle das saídas, a auditoria de produção não pode ser tida como absolutamente confiável para determinar as reais quantidades produzidas.

Por todas essas suas razões de defesa, requer seja dado integral provimento ao recurso.

É o relatório.



Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA

O recurso foi interposto no prazo legal, devendo ser conhecido.

A auditoria de produção aqui tratada refere-se ao ano de 1994 e foi realizada em uma indústria cerâmica de grande porte. A diversidade de produtos finais dos quais participa o insumo auditado tornou o procedimento bastante complexo. Por este motivo, antes de passar à análise dos fatos e argumentos, transcrevo trecho do relatório de diligência, que enumera e descreve as diversas fases do processo de fabricação (fls. 619/620):

"FASES DO PROCESSO PRODUTIVO:

Estocagem do filito no pátio a céu aberto

Estocagem do filito nos boxes cobertos

Dosagem do filito

Moagem da mistura

Peneiramento

Atomização

Estocagem do pó atomizado

Modelagem

Secagem

Queima

Classificação

Embalagem

Quando os caminhões carregados de filito chegam à fábrica, antes de serem descarregados, são imediatamente pesados, e depois os produtos são depositados "a céu aberto" no pátio da empresa. Posteriormente os insumos são estocados em boxes cobertos e individuais, com capacidade de 400 toneladas cada um, para, então, serem liberados para as balanças responsáveis pela dosagem, de acordo com o tipo de processo de fabricação (monoqueima ou monoporosa).

A partir da dosagem, quando começa o processo industrial propriamente dito, as matérias-primas são misturadas de acordo com sua formulação



Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

"insumo/produto", e depois estocadas em silos. Ali é acrescentado água à mistura e começam os processos de **moagem e peneiramento**. Esta mistura de minerais e água é denominada de barbotina.

A **atomização e a estocagem do pó atomizado** são as próximas etapas do processo de fabricação. É na atomização que a barbotina se solidifica, transformando-se em pó cerâmico.

Nos setores de **modelagem e secagem** acontece o nascimento da peça cerâmica. O pó atomizado, através da modelagem, transforma-se em peças formatadas (denominadas "biscoitos"), prontas para receberem as decorações de acordo com cada linha de produção.

Após sair do secador, o biscoito recebe o esmalte e passa pelo **processo de queima**, onde ganha resistência e vitrificação. Depois a cerâmica é encaminhada para a **classificação e embalagem**."

O insumo tomado por base da auditoria de produção foi o FILITO, que é relevante e integra todos os produtos fabricados. O método utilizado partiu dos produtos acabados e, através da relação insumo/produto, determinou a quantidade de insumo necessário à obtenção daquela produção, que denominou de FILITO EFETIVO. Da outra ponta da linha de produção, os autuantes partiram do insumo baixado no inventário, determinando assim o que chamaram de FILITO REGISTRADO.

No lado da produção pronta, os valores do insumo filito foram determinados por produto, sendo agrupados por formato: 10x10, 10x20 etc. Além disso, separou-se a auditoria de produção em função dos dois processos de produção, ou seja, a monoqueima, que se utiliza de dois tipos de filitos (denominados Copami e Itapeva), e a monoporosa, que se utiliza de um terceiro tipo de filito (denominado Castrense).

Do trabalho desenvolvido resultaram três acusações distintas de omissão de receita: 1) Produção não registrada, dita produção negativa; 2) Omissão de compra de filito, caracterizada por produção efetiva maior do que seria possível alcançar com o insumo registrado; e 3) Omissão de venda de produção, caracterizada por produção registrada menor do que aquela que teria sido obtida pelo consumo de filito registrado.

1) DA PRODUÇÃO NÃO REGISTRADA

Para iniciar o trabalho foi preciso, primeiramente, determinar a verdadeira produção saída do estabelecimento. Esse é um dado obtido através da seguinte equação matemática: Produção = Estoque final - Estoque inicial + Saídas - Devoluções. Só que na empresa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

auditada ocorrem vendas para entrega futura, procedidas através de notas fiscais de simples faturamento, cuja entrega das mercadorias acontece dias e até meses após, através da emissão de outras notas fiscais de simples remessa. Para ajustar as saídas, os autuantes intimaram a empresa a fazer as vinculações entre as notas de simples faturamento (notas-mães) e as notas de simples remessa (notas-filhas), o que foi feito. Com base nestas informações, os fiscais excluíram as primeiras e mantiveram as segundas, tudo relatado e comprovado nos autos.

As insistentes alegações da empresa, no sentido de que procedia a baixa no momento da emissão das notas fiscais não condizem com os princípios contábeis que norteiam a escrituração do inventário, daí porque precisariam ser muito bem comprovadas. O Livro Registro de Saídas, de fato, está escriturado, erroneamente, com base nas datas de emissão das notas fiscais.

A recorrente alega que, além das vendas para entrega futura, procedeu a diversas outras vendas, cujas mercadorias somente foram entregues em datas posteriores às de emissão das respectivas notas fiscais. Em reforço a essa tese, apresenta cópia de algumas notas fiscais que não contêm a observação de "simples faturamento", nas quais estão indicadas datas de saída em meses posteriores ao da emissão, elaborando quadro comparativo entre a data de emissão, que teria sido considerada pela empresa na baixa do estoque e a data da saída, que foi utilizada na determinação da produção (fl. 642).

Os relatórios anexados aos autos comprovam que os autuantes consideraram essas notas nas datas da efetiva saída das mercadorias (fls. 557, 586 e 624 do Anexo 2; e fls. 1.027, 1.082, 1.095, 1.106 e 1.117 do Anexo 3). Sem dúvida, este é o procedimento correto quando se busca determinar a produção real de cada mês.

Todavia, é importante observar que, em face da legislação do ICMS, uma nota emitida em fevereiro não se presta para o transporte de mercadoria de um Estado para outro, mais de seis meses após a sua emissão. Mas este é o caso das notas trazidas pela recorrente, valendo citar aqui, a título de exemplo, a de nº 89.734 (fl. 674), emitida em 04/02/94, para cliente de Salvador, no estado da Bahia, com saída indicada em 02/07/94.

Todas as oito notas relacionadas pela empresa retratam situações semelhantes. Será que essas são mais algumas notas de simples faturamento, cuja remessa teria sido procedida por outras notas fiscais? Não se sabe. Nelas não consta nenhuma observação, nem a empresa vinculou-as a outras notas, o que impediria a baixa em duplicidade, se esse for o caso. Qual a consistência das diferenças de estoque imputadas à empresa como omissão de receitas, caracterizada pela apuração de produção negativa? A deficiência no controle das saídas e do estoque da fiscalizada pode ter contaminado toda a apuração.



Processo : 10783.009559/96-96

Acórdão : 202-12.568

Até que ponto a infração de omissão de receitas por diferenças de estoque, apuradas por simples confrontação de registros contábeis e fiscais da empresa, não estaria também sendo exigida na auditoria de produção (o item subsequente da autuação)?

Assim, restando incertezas quanto à retidão dos dados utilizados pelo Fisco, mormente sobre os estoques iniciais e finais dos produtos acabados, que podem estar afetados por errônea contabilização das saídas, não deve prevalecer a exigência fiscal, no tocante a acusação de omissão de receita decorrente da ocorrência de produção não registrada, denominada pelos autuantes de produção negativa.

2) DA AUDITORIA DE PRODUÇÃO PROPRIAMENTE DITA

Na primeira oportunidade que estes autos vieram a julgamento, este Colegiado concluiu pela realização de diligência, com o objetivo de esclarecer alguns pontos da metodologia utilizada na auditoria de produção.

Como descrito no início deste voto, partindo da produção calculada com base no registros do inventário dos produtos acabados e nas notas fiscais de saídas, após os ajustes das vendas para entrega futura, o Fisco determinou a quantidade de filito efetivo. Antes de comparar o filito efetivo com o filito registrado, este último determinado a partir do inventário de matérias-primas, os autuantes excluíram do primeiro as perdas de 5,5%. Diz a empresa que estas perdas deveriam ter sido somadas, ao invés de diminuídas.

A recorrente, à fl. 23 dos autos, em resposta à intimação específica, declara que a tabela Insumo/Produto mostra a formulação adequada para se obter determinado produto. Os autuantes, por sua vez, respondendo quesito formulado por este Colegiado na diligência, informam, a fl. 621, que a relação insumo/produto é bruta, ou seja, indica a quantidade de filito contida na produção mais as perdas. As duas informações não se contradizem, ao contrário, dizem a mesma coisa, e ambas estão corretas. A relação insumo/produto serve para a preparação da mistura na fase de dosagem e para estimar a necessidade de reposição do estoque de matérias-primas. Por isso, essa relação deve levar em conta as perdas do processo produtivo. Senão, partindo-se do produto final e aplicando-se a relação insumo-produto ideal (sem perdas), deveria-se apurar uma quantidade de insumos menor que a efetivamente utilizada, eis que existem perdas de 5,5% no processo. Assim, erraram os autuantes ao excluir as perdas do filito calculado a partir da produção, ou seja, o filito efetivo utilizado na auditoria foi diminuído indevidamente em 5,5%.

Da mesma forma que a determinação da produção registrada se mostrara complexa, quer pela grande quantidade de produtos fabricados, que inicialmente não foram apresentados de forma individualizada, quer pela necessidade dos ajustes decorrentes das vendas



Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

para entrega futura, na outra ponta do processo produtivo, a determinação do filito registrado a partir dos dados inventariados, também revelou-se imprópria para a apuração da quantidade real do insumo destinado à produção.

Um dos problemas encontrados na apuração do filito registrado foi os acertos realizados pela empresa no estoque desse insumo, em decorrência de medições físicas, efetuadas pelo procedimento de cubagem. Os autuantes determinaram o filito destinado à produção pela seguinte fórmula matemática: Estoque inicial de filito + Filito contido no estoque inicial de produtos em elaboração + Compras de filito - Estoque final de filito - Filito contido no estoque final de produtos em elaboração = FILITO REGISTRADO.

A empresa alega que, ao assim proceder, os autuantes consideraram as baixas por acerto do estoque decorrentes da cubagem física como Filito utilizado na produção. Os fiscais dizem que estes lançamentos estão contidos nos estoques finais utilizados. De fato, estas baixas reduziram o estoque final, aumentando indevidamente a quantidade obtida pelo Fisco como filito registrado.

Outra ponto que influenciou o cálculo do insumo foi a existência de notas complementares de peso. Os autuantes distribuíram as quantidades contidas nessas notas pelas notas fiscais que as originaram, de acordo com a pesagem real na entrada dos caminhões. Este procedimento estaria totalmente correto, não fosse pela nota nº 13.568, de 31/12/93, lançada pela empresa em 11/01/94, que se refere a 420,71 toneladas de filito Itapeva.

Os autuantes excluíram esta quantia dos seus cálculos, por se tratar de peso excedente originado de notas fiscais recebidas pela empresa em dezembro de 1993. Diz a recorrente que ao retirar essa do mês de janeiro, os fiscais deveriam ter adicionado a quantidade de insumo nela discriminado ao estoque final de dezembro de 1993.

De fato, se a empresa só deu entrada em janeiro de 1994 de insumo recebido em dezembro de 1993, esta quantidade, embora fisicamente na empresa, não compunha o estoque final de dezembro de 1993, utilizado como estoque inicial em janeiro de 1994, com repercussões no cálculo desse insumo em todo o período auditado.

Na auditoria de produção, como já apontado anteriormente, foi utilizado o índice de perda de 5,5%, como informado pela empresa na relação insumo/produto. A recorrente alega que este índice só representa a perda que ocorre nas fases do processo produtivo em que o insumo atua, ou seja, do ponto em que entra na linha de produção (dosagem) até o momento em que o produto em elaboração ingressa no processo de queima.



Processo : 10783.009559/96-96

Acórdão : 202-12.568

O Fisco, a seu turno, declara que intimou a empresa a informar as perdas do processo produtivo como um todo, o que ela fez com a indicação do percentual de 5,5%. A empresa, no entanto, reclama que não foram consideradas as perdas no processo de armazenamento e movimentação do insumo, antes que ele ingresse no processo fabril, bem como os efeitos da recuperação do biscoito sem queima (massa reaproveitada) e as perdas que ocorrem após a queima, na fase de embalagem e manuseio.

Informa a empresa que o insumo, enquanto armazenado a céu aberto, sofre a ação das chuvas e dos ventos, das máquinas e dos veículos de transporte, ocorrendo perdas que não foram consideradas. Contrapondo-se a essa informação, os autuantes esclarecem que as perdas ocorridas nas fases de armazenagem são levadas em conta pela empresa, quando deduz dos estoques de matéria-prima as diferenças encontradas nas medições realizadas (cubagem física). Nesta questão, a verdade está com o Fisco. As medições são efetuadas exatamente para ajustar o estoque à realidade, em virtude das perdas aqui apontadas. Entretanto, como visto em item precedente, essas baixas no estoque não foram descontadas pelo Fisco do filito destinado à produção, tendo afetado, portanto, o resultado final obtido.

Outro fato esclarecido na diligência diz respeito ao teor de umidade do insumo e sua influência na quantidade controlada no inventário. Diz o Fisco que o teor de umidade do insumo não foi considerado na auditoria de produção, porque ele apenas determina a quantidade de água necessária para a formação da massa denominada barbotina. Mas a recorrente não concorda com essa conclusão.

Diz a empresa que o filito entra na linha de produção seco ou molhado, dependendo das condições climáticas, o que o torna mais leve ou mais pesado, gerando distorções no controle dos estoques e, principalmente, no método adotado pelo Fisco, que foi feito pela conversão do peso de insumo em metro quadrado de produto final possível de ser fabricado, sem levar em conta o teor de umidade.

Na verdade, como descrito no relatório, a empresa juntou, com a impugnação, cinco laudos técnicos de renomados institutos ou especialistas da área industrial cerâmica. Desses, dois apuraram a produção a partir do consumo de filito e não encontraram as irregularidades apontadas pelo Fisco. Sem entrar no mérito dos resultados obtidos, até porque a metodologia utilizada por esses profissionais em seus laudos não é idêntica à utilizada pelo Fisco, o que se nota é que ambos levaram em conta um teor de umidade do filito em torno de 7% (fls.326 e 388/389).

Ainda nesses laudos, constatou-se que o filito entra na fase de dosagem mais seco do que é recebido na indústria, provavelmente em virtude do tempo que permanece armazenado nos boxes cobertos. Daí porque a empresa informa que a relação insumo/produto é aplicada sobre o insumo seco, para que a mistura esteja sempre próxima da ideal. Com isso está de



Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

acordo a informação dos autuantes de que, após a dosagem, não se acrescenta mais filito na massa, apenas água ou defloculante.

O insumo seco, utilizado na fase de dosagem, normalmente é mais leve do que o insumo comprado, que estava na natureza, a céu aberto. Este fato faz com que o estoque escritural fique aumentado, gerando filito registrado maior do que o efetivo, distorcendo os resultados obtidos pela fiscalização.

Ainda com relação a perdas no processo produtivo, afirma a recorrente que as perdas na fase de classificação e embalagem também estão fora do percentual de 5,5%. Os autuantes concordam que não foi levado em conta qualquer percentual de perdas para estas fases, porque os resíduos eram vendidos e, portanto, havia a emissão de nota fiscal de saída que foi levada em conta. A empresa discorda, informando que nem sempre vendia os resíduos destas fases, em razão do seu ínfimo valor.

Com o laudo trazido pela empresa como Anexo 2 vieram fotos (fls.341/342), que demonstram a existência de quebras de produtos nas referidas fases. Assim, em que pese a utilização, no procedimento fiscal, de índice fornecido pela empresa, em resposta à intimação corretamente formulada, que pedia a indicação de todas as perdas do processo produtivo (fls. 01, item 2.2), não vislumbro nos autos elementos claros e suficientes para afirmar que tal índice leva em conta também as perdas descritas nos itens precedentes.

Como se sabe, a auditoria de produção é realizada com base nos registros contábeis, fiscais, informações técnicas fornecidas pelo sujeito passivo e através de visitas dos representantes do Fisco às dependências do estabelecimento industrial, tendo por fim dotar o processo fiscal do maior número de elementos objetivos que possam constituir provas, tanto a favor da Fazenda como do contribuinte.

O cálculo da produção e do respectivo tributo sobre ela devido, por meio de elementos subsidiários, é legítimo (Lei nº 4.502/64, art. 108, transcrito no art. 343 do RIPI/82), conforme reiteradamente tem decidido este Conselho.

No entanto, em respeito ao princípio contido no art. 142 do Código Tributário Nacional, de que o lançamento é uma atividade vinculada à lei, e obrigatório, sob pena de responsabilidade, o Fisco não pode exigir senão o que determinar a lei, ou seja, não pode exigir mais, e nem deixar de exigir o devido. É por isso que este Colegiado tem decidido que a aferição da produção através de elementos subsidiários sofre dificuldades e limitações.

É por esta razão, também, que as decisões tem sido no sentido de que o reconhecimento da regularidade do lançamento de ofício deve atender:



Processo : 10783.009559/96-96
Acórdão : 202-12.568

- a) a que o elemento de referência adotado na quantificação da produção seja significativo no processo industrial; e
- b) que a ponderação das perdas ou quebras obedeça a critérios de verificação e não resulte de mera presunção desprovida de elementos de convicção quanto à sua veracidade.

Este entendimento, aliás, está apoiado na orientação contida no Parecer Normativo CST nº 45, de 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.” (sublinhei).

O método eleito pela fiscalização para apuração do crédito tributário **deve levar, com aceitável confiabilidade, à presunção legal.** O comando integrante da norma contida no artigo 343, § 1º, do RIPI/82, o qual dispõe sobre a presunção legal, refere-se à origem das diferenças constatadas entre a produção levantada e a produção registrada.

O critério adotado, portanto, com as devidas informações técnicas fornecidas pelo contribuinte, deve fundar-se em elementos que sirvam, por eles mesmos, para descrever com



MINISTÉRIO DA FAZENDA

SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10783.009559/96-96

Acórdão : 202-12.568

propriedade as reais quantidades produzidas, e não presumi-la. **A presunção legal é para omissão de receita e não para omissão de produção.**

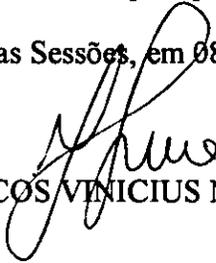
A empresa, tanto na impugnação como no recurso e na contestação do relatório de diligência, apontou falhas no procedimento de auditoria, quase todas decorrentes da fragilidade dos seus próprios controles e das informações que prestou ou omitiu durante o desenvolvimento da fiscalização.

Essas falhas, abordadas uma a uma neste voto, macularam, sem sombra de dúvida, os resultados obtidos na determinação da produção líquida, no caso das vendas para entrega futura, no cálculo do filito efetivo, no qual se excluiu indevidamente as perdas e no cálculo do filito registrado, por conta dos acertos do estoque por medições físicas e das notas complementares de peso. Além disso, a infirmar os resultados, estão o teor de umidade do insumo e as perdas ocorridas após a queima dos biscoitos.

Por todo o exposto, tendo em conta que o modo como foi desenvolvida a auditoria de produção não permitiu auferir, com a necessária confiabilidade, a produção real do estabelecimento (PN nº 45/77).

Isto posto, voto pelo provimento integral do recurso.

Sala das Sessões, em 08 de novembro de 2000


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA